Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 31556 du rôle
Inscrit le 19 octobre 2012

Audience publique du 29 septembre 2014

Recours formé
par Monsieur ..... et consort, ,
contre les bulletins d'impôt de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31556 du rôle et déposée en date du 19 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..... et de son épouse, Madame ....., demeurant ensemble à L-….., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005, émis le 14 juillet 2010 et des années 2006 et 2007, émis le 17 novembre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 21 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 21 février 2013 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins d'impôts critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 novembre 2013.

Suite au dépôt par Monsieur ..... et de Madame ....., ci-après désignés par « les époux ..... », de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005, le préposé du bureau d'imposition Wiltz les informa, par courrier du 9 juin 2010, en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », des redressements envisagés par le bureau d'imposition en ce qui concerne l'imposition de leur revenu de l'année 2005 tout en leur demandant de communiquer leur prise de position quant aux dressements projetés endéans un délai de quinzaine.

Par courrier daté du 25 juin 2010, les époux ..... contestèrent les redressements envisagés en ce que les frais d'avocats devraient être qualifiés de dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », sinon de charges extraordinaires au sens de l'article 127 LIR.

Le 14 juillet 2010, le bureau d'imposition Wiltz de l'administration des Contributions directes, ci-après « le bureau d'imposition », émit le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005.

Suite au dépôt par les époux ....., de leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, le préposé du bureau d'imposition les informa, par courrier du 16 septembre 2010, en application du paragraphe 205 (3) AO, des redressements envisagés par le bureau d'imposition en ce qui concerne l'imposition de leur revenu des années 2006 et 2007 tout en leur demandant de communiquer leur prise de position quant aux redressements projetés jusqu'au 8 octobre 2010, prise de position que les époux ..... fournirent par courrier du 7 octobre 2010.

Par courrier du même jour, les époux ..... introduisirent une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur ».

Le 17 novembre 2010, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, contre lesquels les époux ..... introduisirent une réclamation auprès du directeur en date du 17 février 2011.

N'ayant pas reçu de réponse à leurs réclamations du 7 octobre 2010 et du 17 février 2011, les époux ..... ont fait introduire, par requête déposée le 19 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins d'imposition de l'administration des Contributions directes du revenu de l'année 2005, émis le 14 juillet 2010, et du revenu des années 2006 et 2007, émis le 17 novembre 2010.

Aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif « lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas ».

Il résulte de cette disposition que le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin litigieux, sans être tenu au délai d'action de 3 mois en cette matière.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3. précité, qui court à partir de l'introduction de la réclamation, a partant, en l'espèce, commencé à courir le 7 octobre 2010 pour expirer le 7 avril 2011, en ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, respectivement le 17 février 2011 pour expirer le 17 août 2011, en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 19 octobre 2012. Il s'ensuit que le recours sous examen a été introduit dans le délai légal.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu suite au silence du directeur ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre le prédit bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a par conséquent pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours et en fait, les demandeurs expliquent que Monsieur ..... serait gynécologue depuis 2003 et qu'il aurait suivi diverses formations professionnels au cours des années 2005 à 2007. Suite à sa condamnation pénale en rapport avec l'exercice de sa profession, le contrat liant Monsieur ..... avec le Centre Hospitalier du Nord aurait été rompu, cette condamnation ayant également eu un impact sur sa patientèle et sur ses possibilités de reclassement dans un autre établissement hospitalier.

En droit, les demandeurs font tout d'abord valoir que les frais de formation, de congrès et de séminaires devraient être qualifiés de dépenses d'exploitation déductibles des revenus réalisés par Monsieur ..... en 2005, 2006 et 2007 au sens de l'article 45, alinéa 1er LIR, en ce qu'il s'agirait de frais de perfectionnement professionnel en vue d'améliorer la prise en charge des patientes et de développer ses techniques d'intervention chirurgicale. Ils sollicitent ainsi, pour l'année 2005, la déduction de l'ensemble des frais du congrès d'hypnose à Saint-Malo et du congrès sur la médecine fœtale à Morzine, l'administration des Contributions directes n'ayant retenu qu'un montant forfaitaire de … euros, respectivement de … euros, pour l'année 2006, la déduction des frais de participation au 9e Congrès médical et 16e Colloque médico-sportif du Médoc du 8 septembre 2006, l'administration des Contributions directes n'ayant retenu qu'un montant forfaitaire de … euros, et pour l'année 2007, la déduction des frais de participation aux séminaires « … » portant sur le « développement durable », l'« intelligence émotionnelle », l'« apprentissage des baguettes », la « radiesthésie/pendule », les « techniques de négociation », la « gestion du temps » et le « feng shui contemporain », ainsi que, pour les années 2005 à 2007, la déduction des frais de la formation en psychothérapie de Monsieur ..... commencée en 2003 auprès du Dr. ..... à Liège.

Les demandeurs soutiennent encore que leurs frais concernant l'acquisition de livres et de revues périodiques professionnels, ainsi concernant la lecture de salle d'attente, devraient être considérés comme des frais de perfectionnement professionnel déductibles au sens de l'article 45, alinéa 1er LIR en ce que ces frais auraient été exposés pour assurer, d'une part, la bonne information de la patientèle de Monsieur ....., et, d'autre part, le maintien à niveau de ses connaissances scientifiques pour l'exercice de sa profession.

Les demandeurs sollicitent encore la réformation des bulletins d'impôt déférés pour ne pas avoir pris en compte l'amortissement d'un appareil photo, d'un Memory Stick, de 8 piles électriques, ainsi que d'une télévision, ce matériel Hi-Fi constituant un instrument de travail dont l'amortissement du coût d'acquisition serait déductible de leurs revenus en application des articles 105 (2) 3. et 106 (1) LIR.

Les demandeurs invoquent finalement, en se fondant sur l'article 45 LIR, la déduction des frais et honoraires d'avocat qu'ils auraient dû exposer dans le cadre de la procédure pénale

à l'encontre Monsieur ..... en Belgique, au motif que ces frais auraient été exclusivement provoqués par l'exercice de la profession de gynécologue par ce dernier.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour être dénué de tout fondement.

Il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 91 LIR « (1) Est considéré comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale le revenu net provenant des activités ci-après désignées, lorsque ces activités sont exercées d'une façon indépendante : (…), l'activité professionnelle des médecins (…) ; ».

Il s'ensuit que le revenu tiré de l'activité professionnelle des médecins, exercée de manière indépendante, est à considérer comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Par ailleurs, conformément à l'article 93 LIR, « les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale ».

Quant au régime des dépenses d'exploitation déductibles, il est prévu à l'article 45 (1) LIR, rendu ainsi applicable au revenu tiré de l'activité professionnelle des médecins, qui dispose que « sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise ».

Il échet d'avoir également égard à l'article 12 (1) LIR qui dispose que « (…) ne sont déductibles (…) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ; », ainsi qu'à l'article 93 (2) LIR en vertu duquel « L'actif net investi ne comprend, à l'endroit de la profession libérale que les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exercice de cette profession et dont la possession est en relation directe avec l'exercice de ladite profession. »

Si l'article 12 (1) LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minime. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12 (1) LIR. Ainsi, l'utilisation professionnelle des sommes dépensées doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minime 1.

[1] Trib. adm. 7 mai 2012, n°27608 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°219.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les différentes dépenses qui font l'objet du présent recours et que les demandeurs entendent faire admettre en déduction du bénéfice de l'activité indépendante de Monsieur ......

En ce qui concerne les frais de congrès et de séminaires, les demandeurs sollicitent la déduction de l'ensemble des frais du congrès d'hypnose à Saint-Malo et du congrès sur la médecine fœtale à Morzine, l'administration des Contributions directes n'ayant retenu qu'un montant forfaitaire de … euros, respectivement de … euros, pour l'année 2005, la déduction de leurs frais de participation au 9e Congrès médical et 16e Colloque médico-sportif du Médoc du 8 septembre 2006, l'administration des Contributions directes n'ayant retenu qu'un montant forfaitaire de … euros, pour l'année 2006, la déduction de leurs frais de participation aux séminaires « JCI-Province de Luxembourg » portant sur le « développement durable », l'« intelligence émotionnelle », l'« apprentissage des baguettes », la « radiesthésie/pendule », les « techniques de négociation », la « gestion du temps » et le « feng shui contemporain » pour l'année 2007, ainsi que, pour les années 2005 à 2007, la déduction des frais de la psychothérapie de Monsieur ..... commencée en 2003 auprès du Dr. ..... à Liège.

Il y a tout d'abord lieu de relever, en ce qui concerne, pour l'année 2005, les frais de participation au congrès d'hypnose à Saint-Malo et au congrès sur la médecine fœtale à Morzine, et, pour l'année 2006, les frais de participation au 9e Congrès médical et 16e Colloque médico-sportif du Médoc, l'administration des Contributions directes n'a pas remis en cause le lien de ces congrès avec l'activité professionnelle de Monsieur ...... Cependant, la partie étatique n'a pris en considération que des montants forfaitaires déductibles, pour l'année 2005, de … euros, respectivement de ... euros, et pour l'année 2006, de … euros, ces montants correspondant, d'une part, aux frais d'inscription, et, d'autre part, aux frais de séjour évalués à 100 euros par jour, et a refusé la déduction des autres frais relatifs à ces congrès tels que déclarés par les demandeurs qui ont fait état, pour le congrès de Morzine, de frais d'hébergement et de restauration du 18 mars 2005 jusqu'au 29 mars 2005, tout en ne s'étant inscrit qu'à participer au prédit congrès du 24 au 25 mars 2005, pour le congrès d'hypnose à Saint-Malo, de frais d'hébergement et de restauration du 27 mai 2005 jusqu'au 4 juin 2005, le congrès s'étant cependant uniquement déroulé du 2 au 4 juin 2005, et pour le congrès du Médoc, de frais d'hébergement et de restauration du 4 septembre 2006 jusqu'au 14 septembre 2006, le congrès n'ayant cependant eu lieu que la journée du 8 septembre 2006. Force est au tribunal de constater que les demandeurs n'ont pas fourni d'explications circonstanciées, ni de documents probants permettant d'établir le lien des frais engagés de leur part et qui n'ont pas été retenus par l'administration des Contributions directes comme pouvant être déduites de leur revenu imposable avec leur participation aux prédits congrès, de sorte que c'est à bon droit que la partie étatique a refusé la prise en considération des prédits frais.

En ce qui concerne leurs frais de participation aux séminaires « …. » portant sur le « développement durable », l'« intelligence émotionnelle », l'« apprentissage des baguettes », la « radiesthésie/pendule », les « techniques de négociation », la « gestion du temps » et le « feng shui contemporain » pour l'année 2007, ainsi que, pour les années 2005 à 2007, les frais de la

formation en psychothérapie de Monsieur ..... commencée en 2003 auprès du Dr. ..... à Liège, force est au tribunal de constater que les demandeurs ne versent à l'appui de leur moyen aucun document probant permettant d'établir, au regard des contestations de la partie étatique, que les prédits séminaires et formations auraient un lien avec la profession de Monsieur ...... Les demandeurs se sont, en effet, limités à ne faire état que du bulletin d'inscription en ce qui concerne les séminaires « … », ainsi que de deux courriers du 28 février 2006, respectivement du 23 août 2012 du Dr. ..... précisant que le travail psychothérapeutique présenterait une utilité professionnelle indéniable, sans soumettre au tribunal des informations plus circonstanciées quant au programme des séminaires suivis en 2007, respectivement quant au contenu et à l'utilité du travail psychothérapeutique du Dr. ....., étant encore précisé que les frais relatifs aux séances de psychothérapie faisaient l'objet d'un remboursement de la part des organismes d'assurances sociales, le tribunal étant ainsi mis dans l'impossibilité de pouvoir analyser si les prédits séminaires et séances de psychothérapie ont un lien avec l'activité professionnelle de Monsieur ....., de sorte que c'est à bon droit que la partie étatique a refusé la prise en considération des prédits frais au sens de l'article 45 (1) LIR, respectivement 12 (1) LIR.

Il s'ensuit que le recours sous analyse est à rejeter en ce qu'il vise les frais de congrès, de séminaires et de formation.

En ce qui concerne, d'une part, les frais d'acquisition de livres et de revues périodiques professionnels, de la lecture de salle d'attente, d'autre part, les frais d'acquisition du matériel Hi-Fi composé d'un appareil photo, d'un Memory Stick, de 8 piles électriques, et d'une télévision, et, de troisième part, les frais et honoraires d'avocat que les demandeurs affirment avoir dû exposer dans le cadre de la procédure pénale intentée à l'encontre de Monsieur ..... en Belgique, c'est à juste titre que l'administration des Contributions directes a refusé la prise en considération des prédits frais au sens de l'article 45 (1) LIR, respectivement 12 (1) LIR, étant donné que les demandeurs sont restés en défaut d'établir que les prédits frais auraient été exclusivement provoqués par l'exercice de la profession de gynécologue de Monsieur ......

Force est, en effet, tout d'abord au tribunal de relever, en ce qui concerne les frais relatifs aux livres et périodiques professionnels, à la lecture de salle d'attente, ainsi qu'au matériel Hi-Fi, que les pièces versées par les demandeurs à l'appui de leurs déclarations fiscales pour les années 2005, 2006 et 2007, ne permettent pas de vérifier si les biens acquis sont affectés exclusivement à l'activité professionnelle de Monsieur ..... ou à leur usage privé, aucune pièce probante censée corroborer leurs affirmations n'a par ailleurs été invoquée au cours de la procédure contentieuse. En ce qui concerne les frais et honoraires d'avocat dont les demandeurs sollicitent la déduction, il échet de constater que, bien que ces frais ont dû être exposés par les demandeurs pour assurer la défense de Monsieur ..... dans le cadre d'un procès pénal en Belgique ayant pour toile de fond des infractions commises par ce dernier dans le cadre de l'exercice de sa profession de gynécologue, en l'occurrence des attentats à la pudeur et viol sur deux de ses patientes, ces frais ne sont pas à qualifier de dépenses d'exploitation déductibles au sens de l'article 45 (1) LIR étant donné qu'il ne s'agit pas de dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise, mais de frais ayant pour origine le comportement déviant et pénalement répréhensible de Monsieur ......

Il s'ensuit que le recours sous analyse est également à rejeter en ce qu'il vise les frais d'acquisition de livres et de revues périodiques professionnels, de la lecture en salle d'attente, du matériel Hi-Fi, ainsi que les frais et honoraires d'avocat.

Les demandeurs sollicitent encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande qui est à rejeter comme non fondée eu égard à l'issue du litige.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en d'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Olivier Poos, juge,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 septembre 2014
Le greffier du tribunal administratif